

Sentencia C-305/22

DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA-Inclusión en declaración privada de valores del sistema de facturación electrónica que representen la realidad económica del contribuyente

(...) a la luz de una interpretación sistemática de la expresión normativa demandada, el contribuyente del impuesto sobre la renta solo estaría obligado a incluir en su declaración privada los valores del sistema de facturación electrónica que, en efecto, representen su realidad económica. Dicho de otra manera, a partir de una interpretación sistemática, la Sala advierte que el aparte normativo demandado impone al contribuyente la obligación de tener en cuenta la información recaudada por el sistema de facturación electrónica y, en particular, los valores reportados en dicho sistema, para determinar el impuesto sobre la renta. Sin embargo, dicho deber no excluye la facultad que tiene el contribuyente de elaborar su declaración privada con base en los valores que correspondan a su realidad económica y, en consecuencia, que consulten su capacidad real de pago. Esta interpretación, reitera la Sala, deriva de una lectura conjunta de (i) lo dispuesto por el inciso final del artículo 14 de la Ley 2155 de 2021; (ii) las reglas aplicables al sistema de autoliquidación del impuesto sobre la renta, previstas por el Estatuto Tributario (Libro I, capítulos 1 a 11, arts. 5 a 364-6 del ET) y (iii) la jurisprudencia de la Corte Constitucional, que señala que “el deber de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado debe (...) consultar la capacidad real de pago de los contribuyentes, a fin de garantizar la justicia y equidad fiscales”.

FACTURA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA-Pérdida de fuerza ejecutoria

(...) conforme a una interpretación sistemática, la declaración privada del contribuyente da lugar a que la factura del impuesto de renta emitida por la DIAN (i) pierda fuerza ejecutoria, (ii) no funja como título ejecutivo y (iii) no pueda ser utilizada para iniciar el proceso de cobro coactivo. En este punto, la Corte estima necesario precisar que, a la luz de la interpretación sistemática de la expresión normativa demandada, los tres efectos principales de la presentación de la declaración privada por parte del contribuyente son que la factura del impuesto sobre la renta (i) pierde fuerza ejecutoria cuando el contribuyente decide presentar su declaración privada, conforme a los valores que efectivamente representen su realidad económica, y aun cuando no incluya como mínimo los valores contenidos en el sistema de facturación electrónica; (ii) no constituye título ejecutivo y, en consecuencia (iii) la administración no puede iniciar el proceso de cobro coactivo en contra del contribuyente. Además, la Sala reitera que la DIAN no tiene la competencia para modificar las reglas de determinación del tributo fijadas por el legislador, pero sí para determinar la exactitud de la información que se incluye en las declaraciones tributarias.

AMPLIO MARGEN DE CONFIGURACION DEL LEGISLADOR EN MATERIA TRIBUTARIA-Reiteración de jurisprudencia

AMPLIO MARGEN DE CONFIGURACION DEL LEGISLADOR EN MATERIA TRIBUTARIA-Límites

AMPLIA LIBERTAD DE CONFIGURACION DEL LEGISLADOR EN MATERIA TRIBUTARIA-

Razonabilidad y proporcionalidad

DEBIDO PROCESO ADMINISTRATIVO-Alcance

DEBIDO PROCESO ADMINISTRATIVO-Garantías

DEBIDO PROCESO ADMINISTRATIVO EN MATERIA TRIBUTARIA-Jurisprudencia constitucional

La jurisprudencia constitucional ha sostenido que el debido proceso administrativo es aplicable a las actuaciones tributarias. En efecto, la Corte ha señalado que “los derechos de contradicción y de controversia de las pruebas, entre otros, deben considerarse como garantías constitucionales que presiden la actividad de la administración llevada a cabo para la determinación y cobro de los tributos y el procedimiento administrativo que se lleva a cabo para ello”.

IMPUESTO SOBRE LA RENTA-Naturaleza/IMPUESTO SOBRE LA RENTA-Características

SISTEMA DE FACTURACIÓN-Finalidad

Conforme a la jurisprudencia constitucional, el sistema de facturación “constituye una valiosa fuente de información para el control de la actividad generadora de renta y para efectos del cobro y el recaudo de ciertos impuestos, lo que le permite a la administración evitar, o al menos, disminuir la evasión y el contrabando”. Asimismo, la Corte Constitucional ha resaltado que el sistema de facturación permite “conocer la magnitud de los recursos con [los] que cuenta[n] [los contribuyentes], proceder a su recaudo y financiar luego los gastos e inversiones necesarias para el cumplimiento de los fines esenciales que le ha trazado el constituyente al Estado”.

FACTURA EN SISTEMA TRIBUTARIO-Procedencia de costos, deducciones e impuestos descontables

JUICIO DE PROPORCIONALIDAD DE INTENSIDAD INTERMEDIA-Aplicación en medidas tributarias que comprometen derechos constitucionales

(...) siempre que las medidas tributarias comprometan derechos fundamentales, el examen de razonabilidad y proporcionalidad debe llevarse por medio de un escrutinio intermedio. Por medio de este escrutinio, la Sala deberá constar si la medida (i) persigue una finalidad “constitucionalmente importante” y (ii) es “efectivamente conducente” para alcanzar dicha finalidad. Además, deberá verificar “que la medida no sea evidentemente desproporcionada”.

INTERPRETACION SISTEMATICA-Aplicación

Referencia: Expediente D-14473

Demanda de inconstitucionalidad en contra del artículo 14 (parcial) de la Ley 2155 de 2021,

“por medio de la cual se expide la ley de inversión social y se dictan otras disposiciones”

Magistrada ponente:

PAOLA ANDREA MENESES MOSQUERA

Bogotá, D.C., primero (1) de septiembre de dos mil veintidós (2022)

La Sala Plena de la Corte Constitucional, en ejercicio de sus competencias constitucionales y legales, profiere la siguiente

SENTENCIA

I. Antecedentes

1. El 11 de octubre de 2021, Humberto de Jesús Longas Londoño formuló demanda de acción pública de inconstitucionalidad en contra del artículo 14 de la Ley 2155 de 2021, “por medio de la cual se expide la ley de inversión social y se dictan otras disposiciones”.

1. Tras admitirse la demanda en relación con uno de los cargos formulados por el demandante, la magistrada sustanciadora dictó, por medio del auto de 4 de marzo de 2022, las siguientes órdenes: (i) fijar en lista el proceso, (ii) correr traslado para que la Procuradora General de la Nación rindiera el concepto de rigor y (iii) comunicar la iniciación de este proceso al Presidente de la República, al Presidente del Congreso de la República y a los ministros del Interior, de Justicia y del Derecho, así como de Hacienda y Crédito Público. Asimismo, invitó a participar en el proceso a varias entidades, organizaciones y universidades.

I. Norma demandada

1. A continuación, se transcribe y resalta la expresión normativa demandada:

“LEY 2155 DE 2021

(Septiembre 14)

por medio de la cual se expide la ley de inversión social y se dictan otras disposiciones

El Congreso de Colombia

Decreta:

Artículo 14. Adiciónese el artículo 616-5 al Estatuto Tributario, así:

Artículo 616-5. Determinación oficial del impuesto sobre la renta y complementarios mediante facturación. Autorícese a la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN- para establecer la facturación del impuesto sobre la renta y complementarios que constituye la determinación oficial del tributo y presta mérito ejecutivo.

La base gravable, así como todos los demás elementos para la determinación y liquidación del tributo se determinarán de conformidad con lo establecido en el Estatuto Tributario, por parte de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN- conforme a la información obtenida de terceros, el sistema de factura electrónica de conformidad con lo previsto en el artículo 616-1 de este Estatuto y demás mecanismos contemplados en el Estatuto Tributario.

La notificación de la factura del impuesto sobre la renta y complementarios se realizará mediante inserción en la página web de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN-. Solo en el caso en el que el contribuyente esté inscrito en el Registro Único Tributario - RUT y tenga correo electrónico registrado en él, deberá enviarse además la notificación a dicho correo electrónico. Además, se podrá realizar a través de cualquier otro mecanismo que se disponga de acuerdo con las formas establecidas en el Estatuto Tributario para el caso y según la información disponible de contacto, sin perjuicio de que las demás actuaciones que le sigan por parte de la Administración Tributaria como del contribuyente se continúen por notificación electrónica. El envío o comunicación que se haga de la factura del impuesto sobre la renta y complementarios al contribuyente por las formas establecidas en el Estatuto Tributario es un mecanismo de divulgación adicional sin que la omisión de esta formalidad invalide la notificación efectuada.

En los casos en que el contribuyente no esté de acuerdo con la factura del impuesto sobre la renta y complementarios expedida por la Administración Tributaria, dentro de los dos (2) meses siguientes contados a partir de inserción en la página web de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN- o contados desde el día siguiente al envío del correo electrónico mencionado en el inciso anterior, estará obligado a declarar y pagar el tributo conforme al sistema de declaración establecido para el mencionado impuesto, atendiendo las formas y procedimientos señalados en el Estatuto Tributario, en este caso la factura perderá fuerza ejecutoria y contra la misma no procederá recurso alguno. Para que la factura del impuesto sobre la renta pierda fuerza ejecutoria, y en consecuencia no proceda recurso alguno, la declaración del contribuyente debe incluir, como mínimo, los valores reportados en el sistema de facturación electrónica. En el caso de que el contribuyente presente la declaración correspondiente, la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN- podrá expedir una liquidación

provisional bajo el procedimiento de que trata el artículo 764-1 y siguientes del Estatuto Tributario o determinar el impuesto según las normas establecidas en el Estatuto Tributario.

Cuando el contribuyente no presente la declaración dentro de los términos previstos en el inciso anterior, la factura del impuesto sobre la renta y complementarios quedará en firme y prestará mérito ejecutivo, en consecuencia, la Administración Tributaria podrá iniciar el procedimiento administrativo de cobro de la misma.

En todo caso, la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN- deberá garantizar el debido proceso y demás derechos de los contribuyentes conforme lo dispuesto en la Constitución y la ley.

I. Demanda y trámite de admisión

1. Demanda. Mediante el escrito de 11 de octubre de 2021, el accionante afirmó que la disposición demandada vulnera los artículos 29, 150.12, 189.11 y 338 de la Constitución Política. Para sustentar su acusación, formuló los siguientes tres cargos. Primero, la disposición acusada desconoce el principio de reserva de ley tributaria (arts. 150.12 y 338 de la CP), porque “le otorga a la DIAN la facultad de determinar los sujetos pasivos, los plazos, las condiciones, los requisitos, los términos, los mecanismos técnicos y tecnológicos y la fecha de entrada en vigencia, que son propias del Legislador y del Gobierno Nacional al reglamentar la Ley”¹. Según indicó, la “determinación oficial del impuesto de renta y complementarios (...) es exclusiva del Congreso, o de las Asambleas o de los Concejos distritales o municipales, y no de la DIAN, como órgano administrativo de la rama ejecutiva del poder público”². Segundo, la disposición acusada vulnera excede la potestad reglamentaria del Presidente (arts. 150.12 y 189.11 de la CP), toda vez que la determinación de “la fecha de entrada en vigencia del nuevo sistema de facturación, como nuevo sistema de determinación oficial del tributo, es atribución propia del Congreso”³. En adición, indicó que, por razones de seguridad jurídica y respeto del orden jurídico, “solo el Presidente de la República puede reglamentar por Decreto Reglamentario el artículo 14 de la Ley 2155 de 2021”⁴. Tercero, la expresión “[p]ara que la factura del impuesto sobre la renta pierda fuerza ejecutoria, y en consecuencia no proceda recurso alguno, la declaración del contribuyente debe incluir, como mínimo, los valores reportados en el sistema de facturación electrónica”, prevista por el inciso 4 del artículo 14 de la Ley 2155 de 2021, desconoce los derechos al debido proceso y a la defensa del contribuyente (art. 29 de la CP), por cuanto le impide controvertir la factura del impuesto sobre la renta⁵.

1. Inadmisión y rechazo. Los tres cargos formulados fueron inadmitidos y rechazados, por medio de los autos de 8 y 25 de noviembre de 2021. En estas providencias, la magistrada sustanciadora consideró que dichos cargos carecían de los requisitos de (i) certeza, por cuanto la disposición demandada no faculta “a la DIAN para regular los sujetos pasivos de la obligación tributaria, toda vez que la misma establece que los sujetos pasivos del impuesto sobre la renta y complementarios se determinan conforme a lo previsto por el Estatuto Tributario, es decir, conforme a la ley”⁶; (ii) especificidad, porque el demandante no demostró, con argumentos concretos, por qué el contribuyente no puede discutir el contenido de la factura, a pesar de que la disposición sub examine autoriza al contribuyente a “alterar los valores expresados en la factura para incorporar los que, a su juicio (...) correspondan”⁷; (iii) pertinencia, pues según el artículo 338 de la Constitución Política, citado por el demandante, “al Congreso, a las Asambleas Departamentales y a los Concejos distritales y municipales les está reservada la facultad para crear y fijar los elementos esenciales del tributo, pero no para determinarlos”⁸, y, por último, (iv) suficiencia, toda vez que, ante la falta de certeza, especificidad y pertinencia de la demanda, la misma no suscitó una duda mínima de inconstitucionalidad.

1. Recurso de súplica. El 1 de diciembre de 2021, el demandante interpuso recurso de súplica. En su escrito, reiteró los argumentos expuestos en la demanda, para sustentar los cargos por desconocimiento del principio de reserva legal, así como de la potestad reglamentaria del Presidente. Por su parte, en relación con el cargo por vulneración del debido proceso y el derecho de defensa, precisó que el inciso 4 de la disposición demandada desconoce el derecho de defensa previsto por el artículo 29 de la Constitución Política, porque no permite “controvertir los valores obtenidos por la DIAN del sistema de facturación electrónica”⁹.

1. Auto 048 de 2022: cargo admitido. Mediante el auto 048 de 2022, la Sala Plena dispuso admitir la demanda respecto del cargo por violación del debido proceso y el derecho a la defensa (art. 29 de la CP). En particular, sobre el siguiente aparte: “[p]ara que la factura del impuesto sobre la renta pierda fuerza ejecutoria, y en consecuencia no proceda recurso alguno, la declaración del contribuyente debe incluir, como mínimo, los valores reportados en el sistema de facturación electrónica”¹⁰, previsto por el inciso 4 del artículo 14 de la Ley 2155 de 2021. Al respecto, la Sala Plena concluyó que los argumentos formulados para sustentar los cargos por desconocimiento del principio de reserva legal, así como de la potestad reglamentaria del Presidente, no cumplieron con las cargas argumentativas mínimas para formular un verdadero cargo de inconstitucionalidad. Sin embargo, la Sala consideró que el cargo “por violación del derecho de defensa (art. 29 de la CP) sí cumplió con los requisitos para formular un cargo por inconstitucionalidad”¹¹. Esto, entre otras, porque, prima facie, es posible considerar que el contribuyente “debe declarar y pagar el tributo sobre un mínimo de los valores reportados en el sistema de facturación electrónica, sin poderlos controvertir”¹².

I. Intervenciones

1. Solicitudes de exequibilidad. El Ministerio de Hacienda y Crédito Público (en adelante, el “MinHacienda”) y la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (en adelante, la “DIAN”) solicitaron, de manera conjunta, declarar exequible la disposición demandada. En su opinión, esta disposición “no desconoce los mandatos del derecho de defensa y del derecho al debido proceso de los contribuyentes”¹³, por cuanto “garantiza el principio de publicidad de las decisiones administrativas, con la debida notificación de la factura”¹⁴. Los intervinientes señalaron que dicha norma “incorpora un instrumento específico para que los contribuyentes, en los casos en que no estén de acuerdo con la factura, puedan rechazar la misma, presentando la respectiva declaración del impuesto, cuyos valores mínimos exigidos reportados en el sistema de facturación electrónica (...) pueden ser efectivamente controvertidos por los contribuyentes”¹⁵. Asimismo, precisaron que “el argumento del actor surge de una lectura aislada de la norma demandada al desconocer la regulación y operatividad del sistema de facturación electrónica”¹⁶, porque “omite lo dispuesto en el artículo 773 del Código de Comercio”¹⁷ y “el artículo 2.2.2.5.4. del Decreto 1074 de 2015”¹⁸. Estas disposiciones prevén “las facultades con las que cuentan quienes reciben y emiten facturas físicas y electrónicas para rechazarlas y solicitar su ajuste, modificación o eliminación, de manera que la información incluida en las mismas corresponda a la realidad de las operaciones celebradas”¹⁹. Por lo demás, señalaron que “este mecanismo con el que cuenta el contribuyente para controvertir las facturas también está regulado en el artículo 30 de la Resolución 0042 de 2020 emitida por la DIAN”²⁰. Dicha disposición prevé que, cuando haya lugar a la corrección, “la nota crédito será el mecanismo de anulación de la factura electrónica de venta, caso en el cual el número de la factura anulada no podrá ser utilizado nuevamente (...)”²¹.

1. Solicitudes de exequibilidad parcial. El Centro Externadista de Estudios Fiscales de la Universidad Externado de Colombia (en adelante, el “CEEF”) y el Instituto Colombiano de Derecho Tributario (en adelante, el “ICDT”) solicitaron declarar exequible el artículo 14 Ley 2155 de 2021, salvo en el siguiente aparte: “Para que la factura del impuesto sobre la renta pierda fuerza ejecutoria, y en consecuencia no proceda recurso alguno, la declaración del contribuyente debe incluir, como mínimo, los valores reportados en el sistema de facturación electrónica”²². En su criterio, este enunciado normativo debe ser “declarado inexecutable”²³. Esto es así, por dos razones. Primero, los contribuyentes del impuesto sobre la renta tienen “el derecho de determinar el impuesto [sobre la renta] conforme a la realidad y a la aplicación del ordenamiento jurídico vigente a su caso concreto y no a partir de un sistema de datos y algoritmos administrado por el Sujeto Activo de la relación”²⁴. Segundo, “la obligación de incluir, como mínimo, los valores reportados en el sistema de facturación electrónica [implica que] los contribuyentes [deben] presumir una base mínima del impuesto sobre la renta que podría no reflejar su realidad económica ni su capacidad contributiva, determinada con base en factores informados por terceros que no pueden ser controvertidos o sujetos a escrutinio por parte del contribuyente”²⁵.

1. Solicitud de inexecutable o, en subsidio, executable condicionada. La Universidad de Antioquia solicitó declarar la inexecutable de la disposición demandada o, "por lo menos, (...) su constitucionalidad condicionada"26. Esto, por cuanto la disposición demandada sí "puede vulnerar el derecho de defensa del contribuyente"27. Al respecto, precisó que "el sistema de facturación electrónica permite que terceros reporten ingresos de un contribuyente"28. Este es el caso del "documento soporte de nómina electrónica, en el que el empleador reporta los ingresos que obtienen sus empleados por salarios, primas, vacaciones, etc."29. A su juicio, "un sujeto podría, por error, reportar más ingresos de los que efectivamente está obteniendo"30, "como cuando un empleador informa que le pag[ó] a uno de sus empleados un salario mayor al que efectivamente recibió"31. De esta manera, "un error determinaría la base gravable de una persona"32. Asimismo, indicó que, si bien "el sistema de facturación contiene una serie de obligaciones que (...) ayudan a tener un mejor control de la realización de los hechos generadores y las bases gravables del impuesto sobre la renta y del IVA; hay situaciones en donde no coinciden"33. A manera de ejemplo, pese a haberse emitido factura, "si el pagador no realizara el pago, el contribuyente tendría un ingreso que seguramente hará parte del sistema de facturación del impuesto sobre la renta, pero que en realidad no se debería tener en cuenta"34. Lo anterior, "en un contexto en el que no es posible contradecir la factura emitida por la DIAN, haría nugatorio el derecho de defensa"35.

1. La siguiente tabla relaciona las solicitudes de los intervinientes:

Interviniente

Solicitud

MinHacienda y DIAN

Executable

CEEF

Executable parcial

ICDT

Executable parcial

Universidad de Antioquia

Inexecutable o, en subsidio, Executable condicionada

I. Concepto del Viceprocurador General de la Nación

1. El Viceprocurador General de la Nación, con funciones de Procurador General de la Nación (en adelante, el "Viceprocurador"), solicitó a la Corte declarar exequible la disposición demandada. En su escrito, manifestó que "los valores reportados en el sistema de facturación electrónica que deben ser tenidos en cuenta en la declaración de reemplazo de la liquidación oficial, (...) son suministrados virtualmente a la DIAN por externos cuando el contribuyente realiza ciertos negocios jurídicos"³⁶. Por tanto, "las inexactitudes o errores que estos pueden eventualmente contener deben ser gestionados ante aquellos directamente por el contribuyente a través de los mecanismos establecidos en el sistema normativo"³⁷. En particular, señaló que el trámite para "cuestionar el contenido de una factura"³⁸ está previsto "en el inciso tercero del artículo 773 del Código de Comercio"³⁹, según el cual "la factura se considera irrevocablemente aceptada por el comprador o beneficiario del servicio, si no reclamare en contra de su contenido, bien sea mediante devolución de la misma y de los documentos de despacho, según el caso, o bien mediante reclamo escrito dirigido al emisor o tenedor del título, dentro de los tres (3) días hábiles siguientes a su recepción".

I. Consideraciones

1. Competencia

1. Conforme al artículo 241.4 de la Constitución Política, esta Corte es competente para ejercer el control de constitucionalidad de la norma demandada.

1. Delimitación del asunto, problema jurídico y metodología de la decisión

1. Delimitación del asunto. En su demanda, el actor señaló que la expresión "para que la factura del impuesto sobre la renta pierda fuerza ejecutoria, y en consecuencia no proceda recurso alguno, la declaración del contribuyente debe incluir, como mínimo, los valores reportados en el sistema de facturación electrónica", desconoce el derecho a la defensa previsto por el artículo 29 de la Constitución Política. Esto, por cuanto dicho contenido normativo obliga al contribuyente a "declarar y pagar el tributo sobre un mínimo de los valores reportados en el sistema de facturación electrónica, sin poderlos controvertir". Mediante el auto 048 de 2022, la Sala Plena admitió este cargo por violación del derecho a la defensa (art. 29 de la CP), toda vez que, en los términos referidos, dicha expresión genera una duda mínima de inconstitucionalidad.

1. Problema jurídico. ¿La expresión demandada vulnera el artículo 29 de la Constitución Política, por cuanto, según el accionante, dispone que el contribuyente debe declarar y pagar el tributo sobre un mínimo de los valores reportados en el sistema de facturación electrónica, sin poderlos controvertir?

1. Metodología de la decisión. Para resolver este problema jurídico, la Sala reiterará su jurisprudencia sobre el amplio margen de configuración legislativa en materia tributaria, el debido proceso administrativo y el impuesto sobre la renta. Luego, examinará en qué consiste el sistema de facturación. Por último, resolverá el caso concreto.

1. El amplio margen de configuración legislativa en materia tributaria. Reiteración de jurisprudencia

1. Fundamento constitucional. El artículo 95.9 de la Constitución Política prevé que todos los ciudadanos deben “contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad”. Por su parte, el artículo 150.12 de la Constitución prescribe que al Congreso de la República le corresponde hacer las leyes y, por medio de estas, “establecer contribuciones fiscales y, excepcionalmente, contribuciones parafiscales en los casos y bajo las condiciones que establezca la ley”. Finalmente, el artículo 338 de la Constitución dispone que, “en tiempo de paz, solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales. La ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos”. Con fundamento en estas disposiciones, la Corte Constitucional ha reiterado que el legislador cuenta con un amplio margen de configuración en materia tributaria⁴⁰. Según la Corte, dicho margen se justifica, entre otras, porque “el Estado tiene la función de intervenir en la economía mediante la ley (art. 334 C.P.), para lo cual no solo puede definir su política tributaria, sino los medios para alcanzarla”⁴¹.

1. Alcance del amplio margen de configuración legislativa en materia tributaria. El amplio margen de configuración legislativa en materia tributaria le permite al legislador, entre otros, (i) definir “los fines de la política tributaria”⁴²; (ii) “crear, modificar, aumentar, disminuir y suprimir tributos”⁴³, “como impuestos, tasas y contribuciones”⁴⁴; (iii) determinar los elementos esenciales de los tributos, es decir, “los sujetos activos y pasivos de la obligación, el señalamiento del hecho y la base gravable, las tarifas aplicables, la fecha a partir de la cual se iniciará su cobro”⁴⁵; (iv) definir los “beneficios tributarios, como deducciones, exenciones o descuentos”⁴⁶ y, por último, (v) fijar “la fecha a partir de la cual se iniciará su cobro, así como la forma de recaudo [y] las condiciones en que ello se llevará a cabo”⁴⁷. Al respecto, la Corte ha precisado que el legislador “habrá de guiarse por sus propios criterios y orientaciones, atendiendo la realidad social y evaluando razones de conveniencia, necesidad,

justicia, equidad e igualdad”48.

1. Límites constitucionales. El amplio margen de configuración legislativa en materia tributaria “no es ilimitado”49. Por el contrario, “está sujeto a límites constitucionales”50. En efecto, la jurisprudencia constitucional ha señalado que “corresponde al Congreso de la República dictar la política económica y social del Estado, en particular la política impositiva, dentro de los parámetros establecidos en la Constitución”51. Esto, por cuanto “los poderes constituidos, así dispongan de un amplio margen de configuración de políticas y de articulación jurídica de las mismas, se han de ejercer respetando los límites trazados por el ordenamiento constitucional”52. En consecuencia, el legislador tiene la facultad de “crear, modificar, aumentar, disminuir y suprimir tributos, determinando a quiénes se cobrará, así como las reglas y excepciones”53, siempre que “se ejerza dentro de los parámetros superiores”54. Dichos límites están previstos, entre otros, por los artículos 29, 95.9, 338 y 363 de la Constitución Política, que instituyen el “debido proceso y los principios que gobiernan el sistema tributario”55, es decir, “los principios de justicia, equidad, eficiencia, progresividad y no retroactividad”56.

1. Razonabilidad y proporcionalidad de las disposiciones tributarias. La jurisprudencia constitucional ha resaltado que los principios de razonabilidad y proporcionalidad también “se erigen como limitantes a la ‘bastante amplia y discrecional’ potestad del Congreso de la República”57 en materia tributaria58. En concreto, la Corte Constitucional ha precisado que “la política tributaria establecida por el Estado, si bien se funda en el deber ciudadano y el principio de solidaridad, no puede ser excesiva al punto de afectar la calidad de vida de los ciudadanos”59, ni tampoco establecer cargas desproporcionadas en relación con derechos fundamentales como el debido proceso. Por tanto, “debe sustentarse en estrictos criterios de razonabilidad y proporcionalidad que permitan la imposición de un impuesto con atención a la real capacidad contributiva de los sujetos pasivos”60, así como con respeto a los derechos fundamentales de los contribuyentes.

1. Escrutinio débil e intermedio de razonabilidad y proporcionalidad de las disposiciones tributarias. Por regla general, el análisis de razonabilidad y proporcionalidad de las medidas tributarias corresponde a un escrutinio débil. A partir del escrutinio débil, la Corte debe verificar que dichas medidas persigan (i) “una finalidad que no esté prohibida constitucionalmente” y (ii) sean “adecuadas para alcanzar [esa] finalidad”61. De esta manera, advierte la Corte, se garantiza que “el legislador no adopte decisiones arbitrarias y caprichosas”62, sino “fundadas en un mínimo de racionalidad”63. Ahora bien, siempre que las medidas tributarias comprometan derechos fundamentales, el examen de razonabilidad y proporcionalidad debe llevarse por medio de un escrutinio intermedio. Por medio de este escrutinio, la Sala deberá constatar si la medida (i) persigue una finalidad “constitucionalmente importante”64 y (ii) es “efectivamente conducente”65 para alcanzar dicha finalidad. Además, deberá verificar “que la medida no sea evidentemente desproporcionada”66.

1. Debido proceso administrativo. Reiteración de jurisprudencia

1. Reconocimiento constitucional del debido proceso. El artículo 29 de la Constitución Política prevé que el debido proceso “se aplicará a toda clase de actuaciones judiciales y administrativas”. En relación con las actuaciones judiciales, el debido proceso “constituye un límite a la actividad judicial, por virtud del cual la autonomía conferida por la Constitución Política a los jueces no puede convertirse en un pretexto para que estos incurran en arbitrariedades”⁶⁷. En relación con las actuaciones administrativas, el debido proceso “limita los poderes del Estado y establece las garantías de protección a los derechos de los administrados, de modo que ninguna de las actuaciones de las autoridades públicas dependa de su propio arbitrio, sino que se encuentren sujetas siempre a los procedimientos señalados en la ley”⁶⁸. Además, el debido proceso ha sido reconocido por distintos instrumentos internacionales como el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos (art. 14.1), la Declaración Universal de Derechos Humanos (arts. 8 y 10), la Convención Americana sobre Derechos Humanos (arts. 8 y 25), la Declaración Americana de Derechos y Deberes del Hombre (art. 18) y el Convenio Europeo de Derechos Humanos (art. 6).

1. Finalidades y contenido del debido proceso administrativo. La Corte Constitucional ha identificado tres finalidades del debido proceso administrativo, a saber: “(i) asegurar el ordenado funcionamiento de la administración, (ii) garantizar la validez de sus propias actuaciones y (iii) resguardar el derecho a la seguridad jurídica y a la defensa de los administrados”⁶⁹. Así mismo, ha señalado que estas finalidades se satisfacen a la luz de cuatro componentes que forman parte del debido proceso administrativo: (i) el acceso libre y en igualdad de condiciones ante las autoridades públicas; (ii) el ejercicio del derecho a la defensa; (iii) la determinación de trámites y plazos razonables, así como (iv) la imparcialidad en el ejercicio de la función pública administrativa⁷⁰. Según la Corte, estos componentes “garantiza[n] el correcto y adecuado ejercicio de la función pública administrativa, (...) con el fin de evitar posibles actuaciones abusivas o arbitrarias por parte de la administración a través de la expedición de actos administrativos que resulten lesivos de derechos o contrarios a los principios del Estado de Derecho”⁷¹.

1. Alcance del debido proceso administrativo. Conforme a la jurisprudencia constitucional, “las garantías del debido proceso judicial”⁷² no pueden trasladarse “de manera directa e irreflexiva al ámbito administrativo”⁷³. Esto es así, por dos razones. Primero, los procesos judiciales “deben otorgar una respuesta definitiva a los conflictos sociales, en tanto que las actuaciones administrativas son susceptibles de control ante la jurisdicción”⁷⁴. Segundo, los procedimientos administrativos deben ser “más ágil[es], rápido[s] y flexible[s] que el judicial, habida cuenta de la necesaria intervención de la Administración en diversas esferas de la vida social que requieren de una eficaz y oportuna prestación de la función pública”⁷⁵. En estos términos, la Corte ha concluido que, “aunque el debido proceso se aplica en toda

actuación administrativa o judicial, en el primer escenario ocurre bajo estándares más flexibles para asegurar la eficiencia, eficacia, celeridad y economía por parte de la Administración”76.

1. Derecho a la defensa en actuaciones administrativas. La Corte Constitucional ha señalado que las decisiones de las autoridades administrativas deben someterse, “por lo menos, a un proceso sumario que asegure la vigencia del [derecho a la] defensa”77. Este derecho comprende un conjunto de posiciones jurídicas del administrado “vinculado o eventualmente sujeto a una actuación (...) administrativa”78. Entre otros, el administrado tiene derecho a que (i) se le comuniquen el “trámite que se está desarrollando”; (ii) se le garantice “la posibilidad de ser oíd[o] por las autoridades administrativas antes de que se tome una decisión que tenga la virtualidad de afectar sus derechos”; y (iii) se le notifique el “acto administrativo que defina el proceso, de conformidad con todos los requisitos legales”79. La Sala Plena resalta que la “oportunidad reconocida a toda persona, en el ámbito de cualquier actuación (...) administrativa, de ser oída, de hacer valer las propias razones y argumentos, de controvertir, contradecir y objetar las pruebas en contra y de solicitar la práctica y evaluación de las que se estiman favorables, así como ejercitar los recursos que la ley otorga”80, son componentes del debido proceso administrativo que todas las autoridades deben garantizar. Para la Corte, la importancia de este derecho “radica en que con su ejercicio se busca impedir la arbitrariedad de los agentes estatales (...), mediante la búsqueda de la verdad, con la activa participación o representación de quien puede ser afectado por las decisiones que se adopten sobre la base de lo actuado”81. Por lo demás, la Sala Plena reitera que, en la medida en que las posiciones jurídicas adscritas al derecho de defensa son “comunes a todos los procedimientos”82, dicho derecho tiene plena vigencia en el ámbito de los trámites tributarios.

1. Debido proceso en materia tributaria. La jurisprudencia constitucional ha sostenido que el debido proceso administrativo es aplicable a las actuaciones tributarias83. En efecto, la Corte ha señalado que “los derechos de contradicción y de controversia de las pruebas, entre otros, deben considerarse como garantías constitucionales que presiden la actividad de la administración llevada a cabo para la determinación y cobro de los tributos y el procedimiento administrativo que se lleva a cabo para ello”84. El artículo 29 de la Constitución Política prevé que “el debido proceso se aplicará a toda actuación administrativa”85, de lo cual se sigue que “todo el trámite del proceso de determinación y cobro de los tributos, en cualquiera de sus etapas, debe permitir las garantías que se derivan de dicho principio constitucional”86. De esta manera, “la Corte entiende que los derechos de contradicción y controversia tienen vigencia desde la iniciación misma de cualquier procedimiento administrativo tributario, es decir desde el primer requerimiento hecho por la administración, hasta la conclusión del proceso de cobro coactivo, y debe cobijar a todas las personas que puedan resultar obligadas en virtud de lo resuelto por la Administración”87. La Corte ha proferido múltiples decisiones en este sentido. A continuación, la Sala Plena referirá las decisiones más relevantes:

1. Sentencia C-690 de 1996. En esta sentencia, la Corte revisó la constitucionalidad de los artículos 557 y 580 (parcial) del Estatuto Tributario (en adelante, ET), relativos a la responsabilidad de los agentes oficiosos, en los casos en los que las declaraciones tributarias se tienen por no presentadas. El demandante afirmó que estas disposiciones imponían un régimen de responsabilidad objetiva que vulneraba del derecho al debido proceso, por cuanto no permitían “invocar una causa extraña como eximente de responsabilidad”. La Corte declaró la exequibilidad condicionada de estas disposiciones, en “el entendido que [deben ser interpretadas] tomando en consideración las situaciones concretas de caso fortuito o fuerza mayor que puedan exculpar al contribuyente que no ha presentado la declaración tributaria en las condiciones señaladas por la ley”. Según la Corte, “la ausencia de consagración positiva de la fuerza mayor como causal que justifique la presentación de declaraciones extemporáneas, o en otros lugares, o por representantes, de aquellos contribuyentes que por circunstancias ajenas a la culpa no han podido cumplir personalmente la obligación de declarar”, es inconstitucional. Por tanto, es deber de “las autoridades administrativas y judiciales permitir a la persona demostrar que el no cumplimiento del deber de presentar la declaración tributaria no le es imputable, por ser consecuencia de hechos ajenos a su voluntad, como el caso fortuito y la fuerza mayor”.

1. Sentencia C-616 de 2002. En esta sentencia, la Corte ejerció el control constitucional del artículo 41 de la Ley 633 de 2000, relativo a la sanción de clausura de establecimiento por violación del régimen aduanero vigente. El demandante afirmó que esta disposición instituía un régimen de responsabilidad objetiva, por cuanto “el hecho que se ordene el decomiso de una mercancía aprehendida en un establecimiento de comercio genera ipso jure la aplicación de sanción de clausura del establecimiento de comercio”, sin ningún procedimiento previo y propio para la aplicación de la sanción. Según el demandante, “el proceso de definición de la situación jurídica de la mercancía aprehendida no culmina con sanción, culmina con el decomiso o entrega de la mercancía, por lo cual el literal c) del actual artículo 657 del Estatuto tributario no tiene un procedimiento propio para la aplicación de la sanción allí establecida”. La Corte declaró la exequibilidad condicionada de esta disposición. Al respecto, precisó que “los principios que inspiran el debido proceso, tienen aplicación en el campo de las infracciones administrativas, incluidas las tributarias”. Por tanto, concluyó que, en atención al debido proceso administrativo, la disposición demandada “no se puede imponer a título de responsabilidad objetiva y requiere de una decisión autónoma respecto de la que decide el decomiso de materias primas, bienes o activos por violación al régimen aduanero vigente”.

1. Sentencia C-040 de 2021. De manera reciente, la Corte examinó la demanda interpuesta en contra del artículo 794 del ET, relativo a la “responsabilidad solidaria de los socios por los impuestos de la sociedad”. El demandante afirmó que la disposición demandada vulneraba el debido proceso porque “obliga[ba] a los socios, copartícipes y comuneros a responder por los impuestos no pagados de la sociedad, sin haberseles brindado la oportunidad de atender

requerimientos o controvertir la liquidación tributaria en la vía gubernativa, con antelación". La Corte declaró la exequibilidad condicionada de esta disposición. Según explicó, la facultad de reclasificación que la disposición atribuye a la administración tributaria debe sujetarse al marco constitucional y legal vigente, y, en particular, al debido proceso administrativo, que es aplicable en materia tributaria. Por tanto, concluyó que, para adoptar la decisión de reclasificación, la administración tributaria debe respetar el debido proceso administrativo, que exige, entre otros, garantizar los derechos de defensa y contradicción. Para la Corte, aunque "ley autorice a la Administración [tributaria] para actuar oficiosamente [en algunos asuntos], eso no significa que su decisión pueda ser arbitraria, ya que en su actuar, aún con fines de control, debe adelantar un procedimiento aunque sea sumario, pero que permita al administrado el ejercicio de sus derechos de audiencia y defensa"⁸⁸.

1. En suma, conforme al artículo 29 de la Constitución Política, el debido proceso aplica a los procesos administrativos de naturaleza tributaria. Sin embargo, el debido proceso en esta clase de trámites tiene naturaleza flexible, habida cuenta de los principios de eficiencia, economía y celeridad de la función pública. En todo caso, en el marco de dichos procedimientos la administración debe garantizar los derechos de defensa y contradicción. Esto, por lo menos, por medio de mecanismos de naturaleza sumaria.

1. Condicionamiento de disposiciones tributarias como remedio para garantizar el debido proceso. Mediante las referidas sentencias, la Corte Constitucional optó por declarar la exequibilidad condicionada de las disposiciones demandadas, con el fin de armonizarlas con el artículo 29 de la Constitución. En efecto, la Corte indicó que, "conforme a los principios del debido procesos y de justicia tributaria"⁸⁹, la única "decisión razonable a ser tomada e[ra] formular una sentencia integradora"⁹⁰. Según la Corte, la decisión de exequibilidad condicionada se justifica en la medida en que, conforme a la Constitución, "deberá siempre preferirse el método que permita concluir o dar mayor valor a los parámetros normativos superiores contenidos en la Constitución, sin que pueda darse validez en momento alguno a las interpretaciones que aun proviniendo de alguno de dichos métodos, desconozcan los parámetros de la norma superior y por tanto su supremacía"⁹¹. En consecuencia, si, al examinar el cargo por vulneración al debido proceso, la Corte advierte varias posibles interpretaciones del contenido normativo demandado, de las cuales solo una resulta conforme a la Constitución, debe expulsar las interpretaciones incompatibles con la Constitución, para asegurar la supremacía constitucional. Sin embargo, en estos casos, la Corte debe mantener la disposición cuya constitucionalidad se cuestiona en el ordenamiento jurídico, en aras de garantizar los principios democrático y de conservación del derecho⁹².

1. Impuesto sobre la renta. Reiteración de jurisprudencia

1. Contenido del impuesto sobre la renta. El impuesto sobre la renta está regulado en el Libro

Primero del Decreto 624 de 1989, por medio del cual se adopta el Estatuto Tributario (arts. 5 a 364-6). Este impuesto grava la “renta líquida” de los contribuyentes. De acuerdo con el artículo 26 del ET, la renta líquida se determina así: “de la suma de todos los ingresos ordinarios y extraordinarios realizados en el año o período gravable, que sean susceptibles de producir un incremento neto del patrimonio en el momento de su percepción, y que no hayan sido expresamente exceptuados, se restan las devoluciones, rebajas y descuentos, con lo cual se obtienen los ingresos netos. De los ingresos netos se restan, cuando sea el caso, los costos realizados imputables a tales ingresos, con lo cual se obtiene la renta bruta. De la renta bruta se restan las deducciones realizadas, con lo cual se obtiene la renta líquida. Salvo las excepciones legales, la renta líquida es renta gravable y a ella se aplican las tarifas señaladas en la ley”. Por lo demás, conforme a la jurisprudencia constitucional, los elementos esenciales del impuesto sobre la renta son:

Resumen de los elementos esenciales del impuesto sobre la renta y complementarios

Sujeto activo

La Nación⁹³

Sujeto pasivo

Las personas naturales, nacionales o extranjeras⁹⁴, las sucesiones ilíquidas⁹⁵ y las personas jurídicas y asimiladas⁹⁶.

Hecho generador

Es la obtención de ingresos, ordinarios y extraordinarios, que no hayan sido exceptuados, susceptibles de generar un incremento neto del patrimonio y que hayan sido realizados ⁹⁷.

Base gravable

En términos generales, es el resultado que deriva de aplicar las reglas previstas por el legislador para “depurar” el ingreso objeto de gravamen⁹⁸.

Tarifa

1. Alcance del impuesto sobre la renta. El impuesto sobre la renta es un “tributo directo y obligatorio”⁹⁹, a partir del cual las personas naturales o jurídicas entregan “al Estado un porcentaje de sus utilidades fiscales obtenidas durante un período gravable, con el fin de coadyuvar a sufragar las cargas públicas”¹⁰⁰. Además, se caracteriza porque “(i) grava los recursos susceptibles de producir incremento neto del patrimonio; (ii) su recaudo ingresa directamente al presupuesto de la Nación; (iii) los sujetos pasivos de este gravamen son tanto personas naturales como jurídicas, quienes no están exonerados del pago de aportes parafiscales; y (iv) está regulado por el Estatuto Tributario y sus normas complementarias”¹⁰¹. La Corte Constitucional ha precisado que, “para el establecimiento del impuesto de renta, se consulta la capacidad de pago del contribuyente, la cual se estima tomando en cuenta todos los ingresos que haya recibido, con independencia de su origen y

durante un periodo determinado, gravándolos con una tarifa establecida en la ley, la cual difiere ya se trate de sociedades nacionales y extranjeras, (...) o de personas naturales y extranjeras residentes y asignaciones y donaciones modales (...)”102.

1. Formas de cumplir con el deber sustancial de pagar el impuesto sobre la renta. El ordenamiento jurídico prevé cuatro formas para cumplir con el deber sustancial de pagar el impuesto sobre la renta. Primero, mediante la declaración privada del impuesto sobre la renta prevista por el artículo 574 del ET103. Segundo, mediante la factura del impuesto sobre la renta elaborada por la DIAN, según lo dispuesto por el artículo 14 de la Ley 2155 de 2021. Tercero, a partir de la liquidación de aforo expedida por la DIAN, y que se encuentra regulada por el artículo 715 del ET, el cual dispone que “quienes incumplan con la obligación de presentar las declaraciones tributarias, estando obligados a ello, serán emplazados por la Administración de Impuestos, previa comprobación de su obligación, para que lo hagan en el término perentorio de un (1) mes, advirtiéndoseles de las consecuencias legales en caso de persistir su omisión”. Vencido el término anterior, sin que se hubiere presentado la declaración respectiva, “podrá, dentro de los cinco (5) años siguientes al vencimiento del plazo señalado para declarar, determinar mediante una liquidación de aforo, la obligación tributaria al contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, que no haya declarado”104. Cuarto, por medio de las retenciones en la fuente practicadas en el correspondiente periodo gravable. La aplicación de una u otra forma de cumplir con el deber formal dependerá de las condiciones particulares de cada contribuyente.

1. Sistema de autoliquidación o declaración privada. Mediante el sistema de autoliquidación o declaración privada, los contribuyentes, motu proprio, liquidan el impuesto sobre renta. De acuerdo con el artículo 578 del ET, la declaración privada del impuesto sobre la renta se debe presentar por medio de “los formatos que prescriba la Dirección General de Impuestos Nacionales”. Solo “en circunstancias excepcionales, el Director de Impuestos Nacionales, podrá autorizar la recepción de declaraciones que no se presenten en los formularios oficiales”. El sistema de autoliquidación está justificado en que es el contribuyente quien conoce, de primera mano, las operaciones económicas susceptibles de incrementar su patrimonio y, en consecuencia, que pueden ser objeto del impuesto sobre la renta. Es decir, el contribuyente es quien puede dar cuenta de los valores que corresponden a su realidad económica. Además, conforme a la jurisprudencia constitucional, la autoliquidación del impuesto sobre la renta es una forma de “coadyuvar la gestión tributaria”105. Esto, al margen de que, habida cuenta del “desarrollo y perfeccionamiento cada vez más creciente del sistema tributario y la gran preocupación por el control a la evasión tributaria y al contrabando, entre otros asuntos”106, el legislador pueda disponer de nuevas “herramientas de información” para determinar si la declaración privada corresponde a “la realidad económica y personal de los contribuyentes”107.

1. Sistema de determinación oficial. Mediante el sistema de determinación oficial, la DIAN liquida, de manera oficial, el impuesto sobre la renta. Conforme al artículo 14 de la Ley 2155

de 2021, la DIAN podrá “establecer la facturación del impuesto sobre la renta y complementarios que constituye la determinación oficial del tributo”. Para este propósito, la “base gravable, así como todos los demás elementos para la determinación y liquidación del tributo se determinarán de conformidad con lo establecido en el Estatuto Tributario, conforme a la información obtenida de terceros [y] el sistema de factura electrónica”. Una vez que ha determinado el impuesto de renta, la DIAN deberá notificar la factura de renta “mediante inserción en la página web” de la entidad o envío al correo electrónico del contribuyente, si “est[á] inscrito en el [RUT], y [tiene] correo electrónico registrado en él”¹⁰⁸. Para garantizar el debido proceso y, en particular, el derecho de defensa, el artículo 14 ibidem agrega que “en los casos en que el contribuyente no esté de acuerdo con la factura del impuesto sobre la renta” podrá, “dentro de los dos (2) meses siguientes” a la notificación de la factura, “declarar y pagar el tributo conforme al sistema de declaración establecido para el mencionado impuesto, ateniendo las formas y procedimientos señalados en el Estatuto Tributario”. Es decir, presentar la declaración privada de conformidad con el sistema de autoliquidación. La Corte advierte que este sistema de determinación oficial se justifica en la medida en que hace eficiente el recaudo tributario y, en los términos expuestos, permite controlar la evasión tributaria.

1. Conforme a lo anterior, la Sala Plena advierte que, en ambos sistemas de determinación, el impuesto sobre la renta es el mismo. En efecto, los elementos de la obligación tributaria son los mismos, pues corresponden a los fijados en el Libro I, capítulos 1 a 11 del ET. La única diferencia entre estos dos sistemas de determinación es quien lo hace. Mientras que en el sistema de autoliquidación es el contribuyente quien liquida el impuesto, en el sistema de determinación oficial es la DIAN, de oficio, quien lleva a cabo dicha liquidación. Las principales características de estos sistemas de determinación son los siguientes:

Sistema de autoliquidación

Sistema de determinación oficial

Fuente normativa

Art. 578 del ET

Art. 14 de la Ley 2155 de 2021

Mecanismo de cobro

Declaración privada

Facturación

Notificación

N/A

Mediante inserción en la página web de la DIAN o envío al correo electrónico del

contribuyente, si está inscrito en el RUT

Reglas, términos y condiciones para liquidar el impuesto

Libro I, capítulos 1 a 11 del ET

Libro I, capítulos 1 a 11 del ET

Fecha de vencimiento

Conforme al calendario tributario dispuesto por la DIAN

Dentro de los 2 meses siguientes a la notificación de la factura

Término de firmeza

Conforme a lo previsto por el art. 714 del ET¹⁰⁹

Dentro de los 2 meses siguientes a la notificación de la factura, sin que el contribuyente presente declaración privada

Cobro coactivo

Una vez en firme la liquidación de aforo, que puede ser proferida dentro de los 5 años siguientes al vencimiento del plazo señalado para declarar

Una vez en firme la factura del impuesto

1. Facultades de fiscalización de la DIAN. La DIAN cuenta con amplias facultades de fiscalización para revisar la declaración de renta presentada por los contribuyentes. Conforme a lo prescrito por el artículo 702 del ET, la DIAN “podrá modificar, por una sola vez, las liquidaciones privadas de los contribuyentes, responsables o agentes retenedores, mediante liquidación de revisión”. Al respecto, el artículo 703 ibidem precisa que, “antes de efectuar la liquidación de revisión, la Administración enviará al contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, por una sola vez, un requerimiento especial que contenga todos los puntos que se proponga modificar, con explicación de las razones en que se sustenta”. Este requerimiento debe “contener la cuantificación de los impuestos, anticipos, retenciones y sanciones, que se pretende adicionar a la liquidación privada”¹¹⁰. Además, “deberá notificarse a más tardar dentro de los tres (3) años siguientes a la fecha de vencimiento del plazo para declarar”¹¹¹. El contribuyente del impuesto sobre la renta podrá responder dicho requerimiento “dentro de los tres meses siguientes, contados a partir de la fecha de notificación”¹¹². En su respuesta, podrá “solicitar pruebas, subsanar las omisiones que permita la ley, solicitar a la Administración se alleguen al proceso documentos que reposen en sus archivos, así como la práctica de inspecciones tributarias, siempre y cuando tales solicitudes sean conducentes, caso en el cual, éstas deben ser atendidas”¹¹³. Por último, “la Administración deberá notificar la liquidación de revisión, si hay mérito para ello”¹¹⁴, dentro de los “seis meses siguientes a la fecha de vencimiento del término para dar

respuesta al Requerimiento Especial o a su ampliación, según el caso”115.

1. Finalidades del sistema de facturación. Conforme a la jurisprudencia constitucional, el sistema de facturación “constituye una valiosa fuente de información para el control de la actividad generadora de renta y para efectos del cobro y el recaudo de ciertos impuestos, lo que le permite a la administración evitar, o al menos, disminuir la evasión y el contrabando”116. Asimismo, la Corte Constitucional ha resaltado que el sistema de facturación permite “conocer la magnitud de los recursos con [los] que cuenta[n] [los contribuyentes], proceder a su recaudo y financiar luego los gastos e inversiones necesarias para el cumplimiento de los fines esenciales que le ha trazado el constituyente al Estado”117. Para la Corte, el sistema de facturación “no es una simple formalidad sin efecto jurídico alguno”. Por el contrario, dicho sistema permite “el cumplimiento mismo de buena parte de los deberes impositivos que permiten el recaudo de los impuestos fundamentales para la hacienda pública y cuya expedición con el lleno de los requisitos exigidos resulta indispensable para determinar las partes de la obligación tributaria, el objeto sobre el que recae el gravamen, o la aplicación de ciertos beneficios contemplados por la ley”.

1. Contenido del sistema de facturación. Conforme al artículo 616-1 del ET, el sistema de facturación comprende (i) la factura de venta, (ii) los documentos equivalentes y (iii) todos los documentos electrónicos que sean determinados por la DIAN, “y que puedan servir [como] soporte de las declaraciones tributarias o aduaneras y/o de soporte de los trámites que se adelanten ante” dicha entidad. En este sentido, las facturas electrónicas de venta emitidas por el contribuyente, en tanto documentos soporte de costos y deducciones del impuesto sobre la renta, forman parte del sistema de facturación electrónica. Esto, por cuanto, siempre que el contribuyente este obligado a facturar118, dichas facturas deben ser registradas y validadas en el sistema de facturación electrónica. Ahora bien, de acuerdo con esta disposición, todos “los documentos electrónicos que hacen parte del sistema de facturación, en lo que sea compatible con su naturaleza, deberán cumplir con las condiciones establecidas en el Estatuto Tributario o la ley que los regula, así como las condiciones establecidas por la DIAN”. Asimismo, la citada disposición prevé que, tanto la factura de venta de talonario o de papel como la factura electrónica de venta se consideran, para todos los efectos, como una factura de venta. No obstante, para su reconocimiento tributario deberán ser validadas por la DIAN119.

1. Alcance del sistema de facturación. Los documentos que forman parte del sistema de facturación soportan las transacciones de venta de bienes y/o servicios. En consecuencia, constituyen “la prueba idónea para la procedencia de costos y deducciones en el impuesto sobre la renta e impuestos descontables en el impuesto a las ventas”120. Al respecto, la jurisprudencia constitucional ha precisado que la factura de venta constituye el principal soporte de costos, deducciones e impuestos descontables121. Esto, por cuanto, según el

artículo 616-1 del ET, “para la procedencia de costos y deducciones en el impuesto sobre la renta, así como de los impuestos descontables en el impuesto sobre las ventas, se requerirá de factura de venta, documento equivalente y/o los documentos previstos en el presente artículo”. Así las cosas, mediante el sistema de facturación, la administración tributaria puede, por ejemplo, tener certeza “sobre las transacciones económicas con relevancia tributaria”¹²², a fin de “evitar su ocultamiento o su registro en documentos contables por menores valores que permitan evadir o disminuir la cuantía en el pago de los tributos correspondientes”¹²³.

1. Proceso de facturación: aceptación y rechazo de la factura de venta. El artículo 773 del Código de Comercio (en adelante, “C.Co”) dispone que “la factura se considera irrevocablemente aceptada por el comprador o beneficiario del servicio, si no reclamare en contra de su contenido, bien sea mediante devolución de la misma y de los documentos de despacho, según el caso, o bien mediante reclamo escrito dirigido al emisor o tenedor del título, dentro de los tres (3) días hábiles siguientes a su recepción”. Esta disposición fue replicada por el artículo 2.2.2.5.4 del Decreto 1074 de 2015, relativo a la factura electrónica de venta como título valor, y el artículo 30 de la Resolución 0042 de 2020, por medio de la cual se regulan los sistemas de facturación, los proveedores tecnológicos y el registro de la factura electrónica de venta como título valor. Por un lado, el artículo 2.2.2.5.4 prevé que “la factura electrónica de venta como título valor, una vez recibida, se entiende irrevocablemente aceptada” cuando, (i) por medios electrónicos, dicho adquirente, deudor o aceptante “acepte de manera expresa el contenido de esta, dentro de los tres (3) días hábiles siguientes al recibo de la mercancía o del servicio”, o (ii) no reclamare “al emisor en contra de su contenido, dentro de los tres (3) días hábiles siguientes a la fecha de recepción de la mercancía o del servicio. El reclamo se hará por escrito en documento electrónico”. Por otro lado, el artículo 30 agrega que “la nota crédito será el mecanismo de anulación de la factura electrónica de venta”. En suma, con fundamento en estas disposiciones, para la Corte es claro que los destinatarios de la “factura electrónica” sí pueden controvertir su contenido dentro de los 3 días hábiles siguientes a su recepción.

1. Caso concreto

1. El demandante considera que la expresión demandada vulnera el derecho a la defensa previsto por el artículo 29 de la Constitución Política. Esto, debido a que el contribuyente “debe declarar y pagar el tributo sobre un mínimo de los valores reportados en el sistema de facturación electrónica, sin poderlos controvertir”. Mediante el auto 048 de 2022, la Sala Plena dispuso admitir la demanda (párr. 7) respecto del cargo por violación del derecho a la defensa (art. 29 de la CP). Al respecto, la Corte recibió cinco intervenciones. Dos de ellas solicitan declarar exequible el aparte demandado¹²⁴, otras dos solicitan su inexecutable¹²⁵ y una solicita la inexecutable o, en subsidio, la executable condicionada¹²⁶. Por su parte, el Viceprocurador General de la Nación solicita que la Corte declare la executable del aparte demandado.

1. Metodología para analizar el caso concreto. Para resolver el caso concreto, la Sala Plena fijará el contenido y el alcance de la expresión demandada. Luego, examinará si, a la luz del test intermedio de razonabilidad y proporcionalidad, la expresión demandada resulta razonable y proporcional o si, por el contrario, vulnera el derecho al debido proceso en los términos planteados por el demandante.

1. Contenido y alcance de la expresión normativa demandada

1. El artículo 14 de la Ley 2155 de 2021 contiene seis incisos y un párrafo. El primer inciso dispone que la DIAN podrá “establecer la facturación del impuesto sobre la renta y complementarios”. El segundo inciso precisa que la “base gravable, así como todos los demás elementos para la determinación y liquidación del tributo se determinarán de conformidad con lo establecido en el Estatuto Tributario, [y] conforme a la información obtenida de terceros, del sistema de factura electrónica (...) y demás mecanismos contemplados en el Estatuto Tributario”. El tercer inciso instituye que, una vez determinado el impuesto sobre la renta, la DIAN deberá notificar la factura “mediante inserción en la página web” y, en el caso de que “el contribuyente esté inscrito en el [RUT], deberá enviarse además la notificación a dicho correo electrónico”. El cuarto inciso prescribe que, en los casos en que el contribuyente no esté de acuerdo con la factura del impuesto sobre la renta expedida por la DIAN, deberá “declarar y pagar el tributo conforme al sistema de declaración establecido para el mencionado impuesto”, dentro de los dos meses siguientes a la notificación de la factura. Lo anterior, “atendiendo las formas y procedimientos señalados en el Estatuto Tributario”. No obstante, señala que, “para que la factura del impuesto sobre la renta pierda fuerza ejecutoria, y en consecuencia no proceda recurso alguno, la declaración del contribuyente debe incluir, como mínimo, los valores reportados en el sistema de facturación electrónica”. Los incisos quinto y sexto prevén que, “cuando el contribuyente no presente la declaración dentro de los términos previstos (...), la factura del impuesto sobre la renta y complementarios quedará en firme y prestará mérito ejecutivo”. Además, que la DIAN “deberá garantizar el debido proceso y demás derechos de los contribuyentes conforme lo dispuesto en la Constitución y la ley”. Por último, el párrafo agrega que la DIAN “reglamentará los sujetos a quienes se les facturará, los plazos, condiciones, requisitos, términos y mecanismos técnicos y tecnológicos y la fecha de entrada en vigencia del nuevo sistema”.

1. La expresión normativa demandada está contenida en el inciso 4 de dicha disposición, a saber: “para que la factura del impuesto sobre la renta pierda fuerza ejecutoria, y en consecuencia no proceda recurso alguno, la declaración del contribuyente debe incluir, como mínimo, los valores reportados en el sistema de facturación electrónica”. De un lado, a partir de una interpretación literal del contenido demandado, dicha proposición normativa prescribe que los contribuyentes del impuesto sobre la renta no pueden controvertir la

factura emitida por la DIAN en relación con este tributo. Esto es así, por dos razones. Primero, la norma no prevé, de manera explícita, dispositivos que permitan al contribuyente ejercer su derecho de defensa respecto de los valores reportados en el sistema de facturación electrónica. Segundo, la norma prevé que la declaración del impuesto sobre la renta presentada por el contribuyente debe contener, como mínimo, esto es, en todo caso, los valores reportados en el sistema de facturación electrónica. De lo anterior, razonablemente podría inferirse que el contribuyente carece de dispositivos para ejercer su derecho de defensa y que, en todo caso, su declaración debe forzosamente incluir los valores reportados en el sistema de facturación, aun cuando no representen su realidad económica.

1. De otro lado, a partir de una interpretación sistemática del contenido normativo demandado, la Sala Plena advierte que el contribuyente solo estaría obligado a incluir en su declaración privada los valores que, en efecto, representen su realidad económica. De esta manera, la declaración privada del contribuyente sería, en sí misma, el dispositivo dispuesto por el ordenamiento jurídico para que el contribuyente ejerza su derecho de defensa respecto de los valores reportados en el sistema de facturación electrónica. Esta interpretación deriva de una lectura conjunta de (i) lo dispuesto por el inciso final del artículo 14 ibidem, según el cual, en todo caso, la DIAN “deberá garantizar el debido proceso y demás derechos de los contribuyentes conforme lo dispuesto en la Constitución y la ley”; (ii) las reglas aplicables al sistema de autoliquidación del impuesto sobre la renta, previstas por el Estatuto Tributario (Libro I, capítulos 1 a 11, arts. 5 a 364-6 del ET), y a partir de las cuales es posible concluir que el contribuyente solo está obligado a declarar sobre los valores que representen su realidad económica y, por último, (iii) la jurisprudencia de la Corte Constitucional, que señala que “el deber de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado debe (...) consultar la capacidad real de pago de los contribuyentes, a fin de garantizar la justicia y equidad fiscales”¹²⁷.

1. Razonabilidad y proporcionalidad de la expresión demandada

1. A continuación, la Sala Plena adelantará el examen de razonabilidad y proporcionalidad de la expresión normativa demandada. Para este propósito, llevará a cabo un test de intensidad intermedia. Esto, porque la norma demandada, prima facie, compromete el derecho a la defensa. Como se señaló en el párr. 21, en estos casos, cuando la medida tributaria compromete derechos constitucionales, el examen de constitucionalidad debe llevarse a cabo mediante un test de intensidad intermedia.

i. La expresión demandada persigue finalidades importantes

1. La Sala Plena constata que la expresión demandada persigue finalidades importantes. Estas finalidades son: (i) disminuir la evasión tributaria e incrementar el recaudo; (ii) otorgar

certeza y seguridad jurídica a los contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta y, por último, (ii) simplificar el recaudo del impuesto sobre la renta.

1. Primero, la expresión demandada busca disminuir la evasión tributaria e incrementar el recaudo tributario. La expresión normativa demandada prevé un mecanismo para garantizar la fuerza ejecutoria de la factura del impuesto sobre la renta elaborada por la DIAN. Esto es así, en la medida en que prescribe que la factura del impuesto sobre la renta emitida por la DIAN solo perderá fuerza ejecutoria si la declaración del contribuyente incluye, como mínimo, esto es, en todo caso, los valores reportados en el sistema de facturación electrónica. De acuerdo con el Gobierno nacional, este mecanismo obedece, por un lado, a finalidades de prevención de la evasión y, por otro lado, a finalidades de mayor recaudo tributario.

1. Segundo, la expresión demandada otorga certeza y seguridad jurídica a los contribuyentes y a la DIAN. La expresión normativa demandada prevé que para que la factura del impuesto sobre la renta emitida por la DIAN pierda fuerza ejecutoria debe contener, como mínimo, los valores reportados en el sistema de facturación electrónica. En esos términos, los valores reportados en el sistema de facturación electrónica contribuyen a generar certidumbre respecto del monto de la obligación tributaria que los contribuyentes del impuesto sobre la renta deben pagar ante la DIAN y, en consecuencia, respecto de los valores que la DIAN puede cobrar a los contribuyentes. De esta manera, en los términos expuestos por el Gobierno nacional, la expresión normativa demandada otorga certeza y seguridad jurídica tanto a los contribuyentes como la DIAN.

1. Tercero, la expresión demandada simplifica el recaudo del impuesto sobre la renta. La expresión normativa demandada tiene por objeto agilizar “los procesos de determinación” del impuesto sobre la renta, por cuanto garantiza que, por regla general, la factura emitida por la DIAN conservará fuerza ejecutoria, a menos que el contribuyente presente su declaración privada del impuesto sobre la renta. En efecto, la expresión normativa demandada dispone que si el contribuyente del impuesto sobre la renta no presenta la declaración privada dentro de los dos meses siguientes a su notificación, la factura del impuesto sobre la renta y complementarios quedará en firme y prestará mérito ejecutivo. Con lo cual, la DIAN podrá iniciar el proceso de cobro coactivo.

1. Estas finalidades son constitucionalmente importantes. En efecto, la Corte Constitucional ha señalado que el control de la evasión aumenta el recaudo tributario, que “es indispensable para la realización material del Estado social de derecho (C.P. artículo 1º) y para el cumplimiento de los fines del Estado (C.P. artículo 2º)”¹²⁸. Así mismo, la Corte ha resaltado que los principios de certeza y de seguridad jurídica, en el ámbito tributario, garantizan “la conservación del orden justo”, puesto que, como ocurre en este caso, “evit[a] (...) que los sujetos pasivos de la obligación tributaria y, aún los beneficiarios del gravamen,

puedan ser tomados por sorpresa”¹²⁹. Esto, “a su turno garantiza la realización del principio de legalidad”¹³⁰. Por último, ha sostenido que el principio de eficiencia tributaria, reconocido por el artículo 363 de la Constitución como fundamento del sistema tributario, “constituye un componente medular de la justicia tributaria, dado que la ineficiencia en el recaudo de los tributos puede generar una injusta distribución de la carga fiscal, en tanto el incumplimiento de sus obligaciones por parte de algunos contribuyentes conduce a que el sostenimiento de los gastos e inversiones públicas solo se haga a costa de los contribuyentes cumplidos”¹³¹.

i. La expresión demandada es efectivamente conducente para alcanzar dichas finalidades

1. En efecto, la Sala Plena constata que la medida prevista por la expresión demandada es efectivamente conducente para (i) disminuir la evasión tributaria e incrementar el recaudo tributario; (ii) otorgar certeza y seguridad jurídica a los contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta y, por último, (iii) simplificar el recaudo del impuesto sobre la renta. Esto es así, por cuanto permite a la Administración “controlar el aporte que deban realizar al sostenimiento fiscal del Estado”¹³². Máxime, si se tiene en cuenta que los valores reportados en el sistema de facturación electrónica, por regla general, corresponden a la realidad de las operaciones económicas de los contribuyentes, en la medida en que fueron reportadas por los emisores de las facturas expedidas con ocasión de las transacciones llevadas a cabo por los contribuyentes. Además, contribuye a que la administración tributaria, a partir de un parámetro objetivo, examine los diferentes conceptos incluidos por los contribuyentes para el cumplimiento de sus obligaciones relacionadas con la declaración y el pago del impuesto sobre la renta y, por último, garantiza que la DIAN adelante el proceso de cobro una vez quede en firme la factura del impuesto.

1. La Sala Plena resalta que el procedimiento de determinación oficial del impuesto sobre la renta reduce, de manera sustancial, los términos previstos para el cobro del impuesto, cuando el contribuyente incumple el deber de declarar. Conforme al procedimiento ordinario de determinación del impuesto sobre la renta, la DIAN puede liquidar y, en consecuencia, determinar la obligación tributaria a cargo de los contribuyentes que incumplen su deber de declarar, por medio de una “liquidación oficial de aforo”¹³³. Sin embargo, la DIAN solo podrá adelantar el proceso de cobro, una vez quede en firme dicha liquidación; que, a su vez, se encuentra sometida a los recursos judiciales en sede administrativa y jurisdiccional¹³⁴. La Administración podrá adelantar este trámite “dentro de los cinco (5) años siguientes al vencimiento del plazo señalado para declarar”. Por su parte, mediante el procedimiento de determinación oficial incorporado por el artículo 14 de la Ley 2155 de 2021, la DIAN podrá adelantar el proceso de cobro una vez quede en firme la factura del impuesto. Esto es, dentro de los dos meses siguientes a la notificación de la misma, si el contribuyente no presenta su declaración privada. Esto, además, “reduce los costos a los ciudadanos de cumplimiento de las obligaciones tributarias”¹³⁵.

i. La interpretación literal de la expresión demandada es evidentemente desproporcionada; la interpretación sistemática no lo es

1. La Sala Plena considera que la interpretación literal de la expresión normativa demandada es evidentemente desproporcionada y, en consecuencia, contraria al debido proceso. Por el contrario, la interpretación sistemática no es evidentemente desproporcionada y, en consecuencia, es compatible con la Constitución.

1. La interpretación literal de la expresión normativa demandada es evidentemente desproporcionada. En los términos expuestos en el párr. 43, a la luz de una interpretación literal de la expresión normativa demandada, los contribuyentes del impuesto sobre la renta no podrían controvertir la factura emitida por la DIAN en relación con este tributo. Lo anterior, aun cuando dichos valores no representen la realidad económica del contribuyente. Esto es así, por dos razones. Primero, la norma no prevé, de manera explícita, dispositivos que permitan al contribuyente ejercer su derecho de defensa respecto a los valores reportados en el sistema de facturación. Segundo, la norma prevé que la declaración del impuesto sobre la renta presentada por el contribuyente debe contener, como mínimo, esto es, en todo caso, los valores reportados en el sistema de facturación electrónica. En criterio de la Sala Plena, esta interpretación desconoce el derecho fundamental al debido proceso de los contribuyentes, porque no podrían controvertir los referidos valores ni siquiera por medio de su declaración privada. En esta línea, la ley propiciaría escenarios de inexactitud en las facturas del impuesto sobre la renta y complementarios ya que el contribuyente y la administración tributaria quedarían atados a los eventuales errores que se presenten en la información reportada por medio del sistema de facturación electrónica. Esto, a su turno, impediría dar cabal cumplimiento a lo previsto en el artículo 95.9 de la Constitución Política. Al respecto, la Corte reitera que el derecho al debido proceso y, en particular, el derecho a la defensa aplica en el ámbito tributario. En consecuencia, a los contribuyentes del impuesto sobre la renta se les debe garantizar “la posibilidad de ser oídos por las autoridades administrativas antes de que se tome una decisión que tenga la virtualidad de afectar sus derechos”¹³⁶, como ocurre en este caso con la determinación oficial del impuesto sobre la renta.

1. La interpretación sistemática de la expresión normativa demandada no es evidentemente desproporcionada. Como se advirtió en el párr. 44, a la luz de una interpretación sistemática de la expresión normativa demandada, el contribuyente del impuesto sobre la renta solo estaría obligado a incluir en su declaración privada los valores del sistema de facturación electrónica que, en efecto, representen su realidad económica. Dicho de otra manera, a partir de una interpretación sistemática, la Sala advierte que el aparte normativo demandado impone al contribuyente la obligación de tener en cuenta la información recaudada por el sistema de facturación electrónica y, en particular, los valores reportados en dicho sistema,

para determinar el impuesto sobre la renta. Sin embargo, dicho deber no excluye la facultad que tiene el contribuyente de elaborar su declaración privada con base en los valores que correspondan a su realidad económica y, en consecuencia, que consulten su capacidad real de pago. Esta interpretación, reitera la Sala, deriva de una lectura conjunta de (i) lo dispuesto por el inciso final del artículo 14 de la Ley 2155 de 2021; (ii) las reglas aplicables al sistema de autoliquidación del impuesto sobre la renta, previstas por el Estatuto Tributario (Libro I, capítulos 1 a 11, arts. 5 a 364-6 del ET) y (iii) la jurisprudencia de la Corte Constitucional, que señala que “el deber de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado debe (...) consultar la capacidad real de pago de los contribuyentes, a fin de garantizar la justicia y equidad fiscales”¹³⁷.

1. Por lo demás, la Sala advierte que, conforme a una interpretación sistemática, la declaración privada del contribuyente da lugar a que la factura del impuesto de renta emitida por la DIAN (i) pierda fuerza ejecutoria, (ii) no funja como título ejecutivo y (iii) no pueda ser utilizada para iniciar el proceso de cobro coactivo. En este punto, la Corte estima necesario precisar que, a la luz de la interpretación sistemática de la expresión normativa demandada, los tres efectos principales de la presentación de la declaración privada por parte del contribuyente son que la factura del impuesto sobre la renta (i) pierde fuerza ejecutoria cuando el contribuyente decide presentar su declaración privada, conforme a los valores que efectivamente representen su realidad económica, y aun cuando no incluya como mínimo los valores contenidos en el sistema de facturación electrónica; (ii) no constituye título ejecutivo y, en consecuencia (iii) la administración no puede iniciar el proceso de cobro coactivo en contra del contribuyente. Además, la Sala reitera que la DIAN no tiene la competencia para modificar las reglas de determinación del tributo fijadas por el legislador, pero sí para determinar la exactitud de la información que se incluye en las declaraciones tributarias.

1. Conclusión. La Sala Plena concluye que la expresión normativa demandada admite, por lo menos, dos interpretaciones: una literal y otra sistemática. La interpretación literal es evidentemente desproporcionada por desconocer el derecho de defensa y contradicción del contribuyente, al limitarlo a que en su declaración voluntaria de renta incluya siempre todos los valores que son reportados en el sistema de facturación electrónica. Por tanto, esta interpretación literal debe ser retirada del ordenamiento jurídico, en aras de garantizar el derecho de defensa. No obstante, en la medida en que la interpretación sistemática no es evidentemente desproporcionada, la Corte mantendrá la expresión demandada y condicionará su entendimiento, en aras de garantizar los principios de conservación del derecho y democrático. En efecto, la Corte declarará la exequibilidad de la expresión “[p]ara que la factura del impuesto sobre la renta pierda fuerza ejecutoria, y en consecuencia no proceda recurso alguno, la declaración del contribuyente debe incluir, como mínimo, los valores reportados en el sistema de facturación electrónica”, prevista por el inciso 4 del artículo 14 de la Ley 2155 de 2021, en el entendido de que, en todo caso, la factura del impuesto sobre la renta emitida por la DIAN pierde fuerza ejecutoria y, por tanto, no podrá ser utilizada como título ejecutivo para efectos del cobro coactivo, siempre que el contribuyente presente oportunamente su declaración privada con base en los valores que

representen su realidad económica, incluyendo sus propios reportes al sistema de facturación electrónica, cuando estuviere obligado a ello, según lo expuesto en el párr. 37 de esta providencia.

1. Síntesis

1. La Sala Plena examinó si la expresión “[p]ara que la factura del impuesto sobre la renta pierda fuerza ejecutoria, y en consecuencia no proceda recurso alguno, la declaración del contribuyente debe incluir, como mínimo, los valores reportados en el sistema de facturación electrónica”, prevista por el inciso 4 del artículo 14 de la Ley 2155 de 2021, vulneraba el artículo 29 de la Constitución Política, al que se adscriben los derechos al debido proceso y a la defensa. Esto, por cuanto, según el actor, los contribuyentes del impuesto sobre la renta deben declarar y pagar el tributo sobre un mínimo de los valores reportados en el sistema de facturación electrónica, sin poderlos controvertir.

1. Al respecto, la Sala Plena advirtió que el contenido normativo demandado admite, al menos, dos interpretaciones: una literal y otra sistemática. A la luz de estas posibles interpretaciones, la Sala Plena decidió aplicar el test intermedio de razonabilidad y proporcionalidad al contenido normativo demandado. Tras este examen, concluyó que, en términos generales, el contenido normativo demandado persigue finalidades constitucionalmente importantes y es efectivamente conducente para alcanzar esas finalidades. A su vez, concluyó que la interpretación literal de la expresión normativa sub examine es contraria al debido proceso, mientras que la interpretación sistemática es compatible con la Constitución.

1. De un lado, conforme a una interpretación literal del contenido normativo demandado, el contribuyente del impuesto sobre la renta no podría ejercer su derecho de defensa, en tanto estaría desprovisto de mecanismos para controvertir la factura del impuesto sobre la renta emitida por la DIAN. Esto, por cuanto, en todo caso, al presentar la declaración privada del impuesto sobre la renta deberá incluir como mínimo los valores registrados en el sistema de facturación electrónica. Lo anterior, aun cuando dichos valores no representen la realidad económica del contribuyente. En criterio de la Sala, esta interpretación desconoce el derecho fundamental al debido proceso del contribuyente.

1. De otro lado, la Corte precisó que, a partir de una interpretación sistemática del contenido normativo demandado, el contribuyente solo estaría obligado a incluir en su declaración privada los valores que, en efecto, representen su realidad económica. Esta interpretación deriva de una lectura conjunta de (i) lo dispuesto por el inciso final del artículo 14 ibidem, según el cual, en todo caso, la DIAN “deberá garantizar el debido proceso y demás derechos

de los contribuyentes conforme lo dispuesto en la Constitución y la ley”; (ii) las reglas aplicables al sistema de autoliquidación del impuesto sobre la renta, previstas por el Estatuto Tributario (Libro I, capítulos 1 a 11, arts. 5 a 364-6 del ET), y a partir de las cuales es posible concluir que el contribuyente solo está obligado a declarar sobre los valores que representen su realidad económica y, por último, (iii) la jurisprudencia de la Corte Constitucional, que señala que “el deber de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado debe (...) consultar la capacidad real de pago de los contribuyentes, a fin de garantizar la justicia y equidad fiscales”. La Corte consideró que esta interpretación garantiza el derecho de defensa y, por tanto, es compatible con la Constitución.

1. En adición, la Corte resaltó que los tres efectos principales de la presentación oportuna de la declaración privada por parte del contribuyente son que (i) la factura del impuesto sobre la renta emitida por la DIAN pierde fuerza ejecutoria; (ii) dicha factura, al perder fuerza ejecutoria, no constituye título ejecutivo y, por último, (iii) con base en esa factura, la administración no puede iniciar el proceso de cobro coactivo en contra del contribuyente. En todo caso, la Corte aclaró que la presentación oportuna de la declaración, que dé cuenta de la realidad económica del contribuyente e incluya sus propios reportes al sistema de facturación electrónica, cuando estuviere obligado a ello, según lo expuesto en el párr. 37 de esta providencia, surtirá los referidos efectos, aun cuando no incluya como mínimo los valores contenidos en el sistema de facturación electrónica.

1. Por lo demás, la Corte señaló que la DIAN conserva todas sus facultades de fiscalización frente a la declaración privada que presente el contribuyente, para efectos de verificar que dicha declaración, en efecto, representa su realidad económica.

I. Decisión

En mérito de lo expuesto, la Sala Plena de la Corte Constitucional, administrando justicia en nombre del pueblo y por mandato de la Constitución,

RESUELVE

Declarar EXEQUIBLE la expresión “[p]ara que la factura del impuesto sobre la renta pierda fuerza ejecutoria, y en consecuencia no proceda recurso alguno, la declaración del contribuyente debe incluir, como mínimo, los valores reportados en el sistema de facturación electrónica”, prevista por el inciso 4 del artículo 14 de la Ley 2155 de 2021, en el entendido de que, en todo caso, la factura del impuesto sobre la renta emitida por la DIAN pierde fuerza ejecutoria y, por tanto, no podrá ser utilizada como título ejecutivo para efectos del cobro coactivo, siempre que el contribuyente presente oportunamente su declaración privada con base en los valores que representen su realidad económica, incluyendo sus propios reportes al sistema de facturación electrónica, cuando estuviere obligado a ello.

Comuníquese y cúmplase,

CRISTINA PARDO SCHLESINGER

Presidenta

NATALIA ÁNGEL CABO

Magistrada

DIANA FAJARDO RIVERA

Magistrada

JORGE ENRIQUE IBÁÑEZ NAJAR

Magistrado

ALEJANDRO LINARES CANTILLO

Magistrado

ANTONIO JOSÉ LIZARAZO OCAMPO

Magistrado

PAOLA ANDREA MENESES MOSQUERA

Magistrada

HERNÁN CORREA CARDOZO

Magistrado (E)

JOSE FERNANDO REYES CUARTAS

Magistrado

MARTHA VICTORIA SÁCHICA MÉNDEZ

Secretaria General

1 Escrito de demanda, p. 10.

2 Id.

3 Id.

4 Id., p. 12.

5 Cfr. Id., p. 11.

6 Auto de rechazo de la demanda, p. 3.

7 Id., p. 3 y 4.

8 Id.

9 Recurso de súplica, p. 6.

10 Id., p. 20.

11 Auto 048 de 2022, p. 21.

12 Id.

13 Intervención conjunta del MinHacienda y la DIAN, p. 12.

14 Id.

15 Id.

16 Id., p. 14.

17 Id.

18 Id., p. 16.

19 Id., p. 17.

20 Id.

21 Id.

22 Intervenciones del CEEF (p. 8) y del ICDT (p. 8).

23 Id.

24 Intervención del CEEF, p. 6.

25 Intervención del ICDT, p. 12.

27 Id., p. 5.

28 Id.

29 Id.

30 Id.

31 Id.

32 Id., p. 6.

33 Id.

34 Id.

35 Id.

36 Concepto del Viceprocurador, p. 5.

37 Id., p. 6.

38 Id.

39 Id.

40 Cfr. Sentencias C-431 de 2020, C-117 de 2018, C-333 de 2017, C-209 de 2016 y C-766 de 2003, entre otras.

41 Id.

42 Sentencia C-431 de 2020.

43 Id.

44 Sentencia C-010 de 2018.

45 Sentencias C-060 de 2018, C-333 de 2017 y C- 717 de 2003.

46 Sentencia C-333 de 2017.

47 Sentencias C-060 de 2018, C-333 de 2017 y C- 717 de 2003.

48 Id.

49 Sentencia C-333 de 2017.

50 Sentencia C-592 de 2019.

51 Sentencias C-333 de 2017 y C-776 de 2003.

52 Id.

53 Id.

54 Id.

55 Sentencia C-040 de 2021.

56 Sentencia C-592 de 2019.

57 Sentencia C-057 de 2021.

58 Sentencias C-060 y C-117 de 2018.

60 Id.

61 Sentencia C-203 de 2021.

62 Sentencia C-673 de 2001, reiterada por la C-333 de 2017.

63 Id.

64 Sentencia C-349 de 2019.

65 Id.

66 Id.

67 Sentencias SU-573 de 2019 y T-323 de 2012.

68 Sentencias T-595 de 2019, T-051 de 2016, T-559 de 2015, C-980 de 2010 y T-465 de 2009.

69 Id.

70 Cfr. Sentencias T-543 de 2017, SU-772 de 2014, C-034 de 2014, C-758 de 2013 y C-980 de 2010.

71 Sentencias T-036 de 2018, T-543 de 2017, C-491 de 2016 y C-983 de 2010.

72 Sentencia C-029 de 2021.

73 Id.

74 Id.

75 Sentencia C-034 de 2014.

76 Id.

77 Sentencia C-040 de 2021.

78 Sentencia C-163 de 2019.

79 Sentencia C-418 de 2018, reiterada por la C-040 de 2021.

80 Sentencia C-371 de 2011.

81 Id.

82 Id.

83 Cfr. Id.

84 Sentencia C-1201 de 2003, reiterada por la C-034 de 2014.

85 Id.

86 Id.

87 Id.

88 Sentencia C-040 de 2021.

89 Sentencia C-690 de 1996.

90 Id.

91 Sentencias C-040 de 2021 y C-250 de 2019.

92 Cfr. Sentencia C-386 de 2006.

93 “[L]a jurisprudencia de la Corte ha construido un concepto tripartito de este elemento, en el que puede tenerse como sujeto activo a quien tiene la potestad tributaria, es decir la facultad de crear y regular un determinado impuesto. También es sujeto activo el acreedor que tiene el poder de exigir la prestación económica materializada con el tributo; y por último, este elemento incluye al beneficiario del recurso, que además puede disponer del mismo”. Cfr. Sentencia C-010 de 2018.

94 Artículo 9 del ET. Impuesto de las personas naturales, residentes y no residentes. Las personas naturales, nacionales o extranjeras, residentes en el país y las sucesiones ilíquidas de causantes con residencia en el país en el momento de su muerte, están sujetas al impuesto sobre la renta y complementarios en lo concerniente a sus rentas y ganancias ocasionales, tanto de fuente nacional como de fuente extranjera, y a su patrimonio poseído dentro y fuera del país.

95 Artículo 7 del ET. Las personas naturales y las sucesiones ilíquidas están sometidas al impuesto sobre la renta y complementarios.

96 Artículo 12 del ET. Sociedades y entidades sometidas al impuesto. Las sociedades y entidades nacionales son gravadas, tanto sobre sus rentas y ganancias ocasionales de fuente nacional como sobre las que se originen de fuentes fuera de Colombia.

97 Artículo 26 del ET.

98 Id.

100 Sentencias C-057 de 2021 y C-265 de 2019.

101 Sentencia C-057 de 2021 y C-129 de 2018.

102 Sentencias C-235 de 2019, C-129 de 2018, C-393 de 2016 y C-1003 de 2004.

103 Artículo 574 del ET. “Los contribuyentes, responsables y agentes de retención en la fuente, deberán presentar las siguientes declaraciones tributarias: (...) 1. Declaración anual del impuesto sobre la renta y complementarios, cuando de conformidad con las normas vigentes, estén obligados a declarar (...)”.

104 Artículo 717 del ET.

105 Sentencia C-733 de 2003.

106 Id.

107 Id.

108 Id.

109 Artículo 714 del ET. “La declaración tributaria quedará en firme sí, dentro de los tres (3) años siguientes a la fecha del vencimiento del plazo para declarar, no se ha notificado requerimiento especial. Cuando la declaración inicial se haya presentado en forma extemporánea, los tres (3) años se contarán a partir de la fecha de presentación de la misma. || La declaración tributaria en la que se presente un saldo a favor del contribuyente o responsable quedará en firme sí, tres (3) años después de la fecha de presentación de la solicitud de devolución o compensación, no se ha notificado requerimiento especial. Cuando se impute el saldo a favor en las declaraciones tributarias de los periodos fiscales siguientes, el término de firmeza de la declaración tributaria en la que se presente un saldo a favor será el señalado en el inciso 1o de este artículo. || También quedará en firme la declaración tributaria si, vencido el término para practicar la liquidación de revisión, esta no se notificó. || La declaración tributaria en la que se liquide pérdida fiscal quedará en firme en el mismo término que el contribuyente tiene para compensarla, de acuerdo con las reglas de este Estatuto. || El término de firmeza de la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios de los contribuyentes sujetos al Régimen de Precios de Transferencia será de seis (6) años contados a partir del vencimiento del plazo para declarar. Si la declaración se presentó en forma extemporánea, el anterior término se contará a partir de la fecha de presentación de la misma”.

110 Artículo 705 del ET

111 Id.

112 Artículo 707 del ET.

113 Id.

114 Artículo 710 del ET.

115 Id.

116 Id.

117 Id.

118 “Conforme al artículo 1.6.1.4.2 del Decreto 1625 de 2016, “se encuentran obligados a expedir factura de venta y/o documento equivalente por todas y cada una de las operaciones que realicen, los siguientes sujetos: || 1. Los responsables del impuesto sobre la ventas -IVA; || 2. Los responsables del impuesto nacional al consumo; || 3. Todas las personas o entidades que tengan la calidad de comerciantes, ejerzan profesiones liberales o presten servicios inherentes a estas, o enajenen bienes producto de la actividad agrícola o ganadera,

independientemente de su calidad de contribuyentes o no contribuyentes de los impuestos administrados por la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN, con excepción de los sujetos no obligados a expedir factura de venta y/o documento equivalente previstos en los artículos 616-2, inciso 4 del parágrafo 2 y parágrafo 3 del artículo 437 y 512-13 del Estatuto Tributario y en el artículo 1.6.1.4.3., del presente Decreto; || 4. Los comerciantes, importadores o prestadores de servicios o en las ventas a consumidores finales; || 5. Los tipógrafos y litógrafos que no sean responsables del impuesto sobre las ventas -IVA, de acuerdo con lo previsto en el parágrafo 3 del artículo 437 del Estatuto Tributario, por el servicio prestado de conformidad con lo previsto en el artículo 618 -2 del Estatuto Tributario. || 6. Los contribuyentes inscritos en el impuesto unificado bajo el régimen simple de tributación -SIMPLE”.

119 Conforme a artículos 1.19, 27 y 28 de la Resolución 0042 de 2020, mediante el procedimiento de validación, dicha entidad genera un documento electrónico “que contiene la verificación de (...) los requisitos [de la factura]; así como los requisitos de las notas débito, notas crédito e instrumentos electrónicos que se derivan de la factura electrónica de venta”. Una vez validada la factura electrónica de venta, la DIAN “proced[e] a registrar en sus bases de datos el documento electrónico con el valor «Documento validado por la DIAN» y genera, firma, almacena y remite un mensaje de validación al facturador electrónico para su correspondiente expedición y entrega al adquiriente”. Por el contrario, en el caso en que la factura electrónica de venta no cumpla con los requisitos exigidos al momento de la validación, la DIAN “remite un mensaje con el valor de «Documento Rechazado por la DIAN», en el que se indican las causas por las cuales la validación ha sido fallida”. En este evento, el facturador deberá llevar a cabo un nuevo proceso de validación “hasta que se realice la validación con el valor «Documento validado por la DIAN»”. En estos términos, el proceso de validación “tiene como alcance la verificación de los requisitos” de la factura de venta. Sin embargo, “la responsabilidad sobre la exactitud, contenido y cumplimiento de requisitos de tipo formal y sustancial de los instrumentos objeto de validación, corresponden al facturador electrónico y demás responsables de su generación, transmisión, expedición y recepción cuando corresponda”. De manera que, dicha validación, opera “sin perjuicio de las facultades de fiscalización de competencia” de la DIAN.

120 Id.

121 Cfr. Sentencia C-733 de 2003.

122 Id.

123 Id.

124 Intervención conjunta del MinHacienda y la DIAN.

125 Intervenciones del CEEF y del ICDT.

126 Intervención de la Universidad de Antioquia.

127 Id.

128 Sentencia C-539 de 2019.

129 Sentencia C-235 de 2019.

130 Id.

131 Sentencias C-066 de 2021 y C-833 de 2013.

132 Id.

133 La Administración podrá adelantar este trámite “dentro de los cinco (5) años siguientes al vencimiento del plazo señalado para declarar”.

134 “[E]l procedimiento de aforo consta de tres etapas: el emplazamiento por no declarar, la sanción por no declarar y la liquidación oficial de aforo”. En efecto, previo a la expedición de la referida liquidación de aforo, la DIAN debe requerir, mediante emplazamiento, al contribuyente del impuesto sobre la renta, quien tendrá un mes contado a partir de la notificación del emplazamiento para que presentar la respectiva declaración de renta. Si el contribuyente no atiende el emplazamiento, la DIAN podrá adelantar las actuaciones correspondientes hasta proferir la respectiva liquidación, respecto de la cual, además, procede el recurso de reconsideración. Por último, dicha liquidación es susceptible de control ante la jurisdicción. Un vez en firme la liquidación de aforo, la Administración podrá adelantar las gestiones de cobro. Cfr. Consejo de Estado, Sección Cuarta. Sentencia 21766 de 18 de octubre de 2018. M.P. Jorge Octavio Ramírez.

135 Exposición de motivos Proyecto de Ley 027 de 2021 Cámara / 046 de 2021 Senado, “[p]or medio de la cual se expide la ley de inversión social y se dictan otras disposiciones”. Gaceta No 810 del 22 de julio de 2021, p. 14.

136 Sentencia C-040 de 2021.

137 Sentencias C-057 de 2021 y C-776 de 2003.